

Mål C-141/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

23 mars 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzhof (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

11 december 2019

Klagande:

Finanzamt Kiel

Motpart:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Saken i det nationella målet

Omsättningsskatt – Direktiv 77/338 – En medlemsstats befogenhet att avvika från den rättsföljd som föreskrivs i artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 – Enskildas möjligheter att göra gällande att den nationella rättsföljden är oförenlig med unionsrätten – Kriterium som ska tillämpas vid bedömning av huruvida en nationell avvikelse är nödvändig – Medlemsstaternas befogenhet att stödja en sådan avvikelse på artikel 4.1 eller 4.4 första stycket i direktiv 77/388.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Tolkningsfrågor

- 1) Ska artikel 4.4 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (direktiv 77/388/EEG), jämförd med artikel 21.1 a och

- 21.3 i samma direktiv, tolkas på så sätt att de tillåter att en medlemsstat utser en medlem (*Organträger* [det dominerande bolaget]) i en mervärdesskattegrupp (*Organkreis*) i stället för mervärdesskattegruppen till skattskyldig person?
- 2) Om fråga 1 besvaras nekande: Kan artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388/EEG, jämförd med artikel 21.1 a och 21.3 i samma direktiv, åberopas i detta avseende?
 - 3) Ska ett strikt eller ett generöst kriterium tillämpas vid den bedömning som enligt punkt 46 i EU-domstolens dom av den 16 juli 2015 i målen C-108/14 och C-109/14, *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496, punkterna 44 och 45) ska företas för att avgöra huruvida kravet på finansiell integrering i 2 § stycke 2 led 2 första meningen *Umsatzsteuergesetz* (mervärdesskattelagen) utgör en tillåten åtgärd som är ägnad att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande?
 - 4) Ska artikel 4.1 och 4.4 första stycket i direktiv 77/388/EEG tolkas på så sätt att den tillåter att en medlemsstat bestämmer att en person typiskt sett ska anses såsom icke självständig i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388/EEG, om denna person är integrerad i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende i en annan näringsidkares (ett dominerande bolags) rörelse på ett sådant sätt att det dominerande bolaget kan genomdriva sin vilja gentemot personen och därigenom förhindra avvikande viljeyttringar från denna person?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt bilaga A.2

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, särskilt artiklarna 4 och 21.

Anförda nationella bestämmelser

Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad *UStG*), särskilt 2 §

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Parterna tvistar om huruvida A i egenskap av dominerande bolag (Organträger) och klaganden i det nationella målet, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (nedan kallad NGD), i egenskap av underordnat bolag (Organgesellschaft), utgjorde en enhet i mervärdesskattehänseende (Organschaft) år 2005 (det aktuella året).
- 2 NGD är ett bolag med begränsat ansvar (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Dess delägare är A (till 51 procent) och C e. V. (till 49 procent). A är ett offentligrättsligt organ (Körperschaft des öffentlichen Rechts). C e. V. är en registrerad förening. Ensam verkställande direktör för NGD var det aktuella året E, som samtidigt var ensam verkställande direktör för A och verkställande direktör för C e. V.
- 3 I samband med en kontroll på plats hos NGD kom Finanzamt Kiel fram till att NGD och A inte utgjorde någon skattemässig enhet det aktuella året, eftersom NGD inte var ekonomiskt integrerat i A:s företag. A innehade en majoritetsandel på 51 procent av NGD:s aktiekapital, men hade på grund av bestämmelserna i bolagsordningen inte en majoritet av rösterna och kunde därmed inte genomdriva beslut gentemot NGD.
- 4 NGD väckte talan vid Finanzgericht, som tog upp talan till prövning. Finanzamt Kiel överklagade Finanzgerichts beslut.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs***Bedömning enligt nationell rätt***

- 5 Enligt nationell rätt skulle överklagandet vara välgrundat, eftersom den finansiella integrering i form av en majoritet av rösterna, vilken bland annat krävs för en skattemässig enhet enligt 2 § stycke 2 led 2 första meningen UStG, inte föreligger.

Tolkningsfrågorna***Tolkningsfrågorna avseende artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388***

- 6 I domen i målet Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) slog domstolen i punkt 2 i domslutet fast att artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 ska tolkas så, att den utgör hinder mot att en nationell lagstiftning förbehåller möjligheten att bilda en grupp personer som anses som en enda skattskyldig, såsom denna möjlighet är föreskriven i nämnda bestämmelse, åt enheter som har rättskapacitet och som är underordnade det dominerande bolaget i gruppen, såvida inte detta krav utgör en nödvändig och lämplig åtgärd för att uppnå målen att förebygga förfaranden och beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteflykt och

skatteundandragande. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet.

- 7 Den hänskjutande domstolen anser att det är tveksamt huruvida – och om frågan besvaras jakande, på vilka villkor – en medlemsstat får avvika från den rättsföljd som föreskrivs i artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388. **Tolkningsfråga 1** följer härav.
- 8 Enligt domstolens resonemang i punkterna 41 och 42 i domen i målet *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) kan det aktuella året en avvikande bestämmelse för en annan beskattningsbar person än mervärdesskattegruppen, i avvikelse från artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388, ha varit tillåten för att förebygga praxis och beteenden som innebär missbruk eller för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande.
- 9 Något som kan tala emot detta är domen av den 17 september 2014 i målet *Skandia America (USA)* (C-7/13, EU:C:2014:2225), enligt vilken mervärdesskatten ska betalas av mervärdesskattegruppen, om det finns en sådan, och punkt 20 i domen av den 22 maj 2008 i målet *Ampliscientifica och Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301), enligt vilken artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 med nödvändighet förutsätter att de nationella införlivandebestämmelserna försäkras sig om att den skattskyldiga personen är gemensam för alla bolag i koncernen.
- 10 Dessutom kan artikel 21.1 a i direktiv 77/388 tala emot att medlemsstaterna har befogenhet att utse en annan person såsom betalningsskyldig för skatten i stället för den person som är betalningsskyldig enligt unionsrätten. Någon sådan befogenhet följer inte av denna bestämmelse. Artikel 21.3 i direktiv 77/388 tillåter endast att ytterligare personer utses till solidariskt ansvariga för betalningen av skatten.
- 11 Det framgår inte heller huruvida praxis och beteenden som innebär missbruk eller skatteflykt eller skatteundandragande skulle kunna förebyggas genom att en medlem i gruppen anses som betalningsskyldig i stället för mervärdesskattegruppen. Det är därför tveksamt huruvida denna motivering överhuvudtaget tillåter en avvikelse.
- 12 Om det enligt domstolens svar på tolkningsfråga 1 inte är tillåtet enligt unionsrätten att en medlemsstat utser en medlem i gruppen såsom betalningsskyldig i stället för mervärdesskattegruppen, anser den hänskjutande domstolen vidare att det är tveksamt huruvida en enskild person kan göra gällande att den nationella rättsföljden strider mot unionsrätten. **Tolkningsfråga 2** följer härav.
- 13 Något som talar emot en sådan rätt är att domstolen i punkt 3 i domslutet i domen i målet *Larentia + Minerva* (EU:C:2015:496) slog fast att artikel 4.4 i direktiv 77/388 inte kan anses ha direkt effekt som gör att skattskyldiga personer kan åberopa den gentemot sin medlemsstat för det fall att medlemsstatens lagstiftning

inte är förenlig med denna bestämmelse och inte kan tolkas i överensstämmelse med densamma.

- 14 Något annat kan emellertid följa av punkt 20 i domen i målet Ampliscientifica och Amplifin (EU:C:2008:301) (se ovan punkt 9).
- 15 Dessutom skulle enskilda eventuellt kunna åberopa artikel 21.1 a i direktiv 77/388, för av bestämmelsen om en annan skattskyldig följer bestämmelsen om en annan person som är betalningsskyldig för skatten.
- 16 I samband med bedömningen av huruvida det nationella villkoret om finansiell integrering i den mening som avses i punkterna 45 och 46 i domen i målet Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) är nödvändigt, är det mot bakgrund av unionsrätten tveksamt hur strikt det kriterium ska vara som ska tillämpas vid bedömningen av huruvida den nationella avvikelsen är nödvändig. Detta avses i **fråga 3**.
- 17 Enligt nationell rätt kan det dominerande bolaget göra gällande sina rättigheter i samband med skyldigheten för det underordnade bolaget att betala skatt, nämligen genom en talan vid domstol mot detta bolag. Därför är det möjligt att den nationella bestämmelsen inte är nödvändig enligt ett strikt synsätt.
- 18 Den hänskjutande domstolen har inte bortsett från att EU-domstolen i punkt 46 i domen i målet Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) ålade de nationella domstolarna att pröva detta. Den hänskjutande domstolen kan emellertid inte göra den prövning som åligger denna förrän det har avgjorts vilket kriterium som ska tillämpas vid prövningen av huruvida bestämmelsen är nödvändig.
- 19 I dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263) förklarade domstolen att kommissionen inte på ett övertygande sätt hade visat att det saknades fog för den åtgärd som Konungariket Sverige hade vidtagit, mot bakgrund av syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt. Detta skulle kunna tala för en mycket vid tolkning av medlemsstaternas rätt att göra avvikelser.
- 20 Inom ramen för proportionalitetsprincipen har domstolen dock i fast rättspraxis företagit prövningen av unionens eller medlemsstaternas åtgärder med hänsyn till huruvida en lagstiftning går utöver vad som är (absolut) nödvändigt för att uppnå målet (se, till exempel, dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25), dom av den 14 december 2017, Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:970, punkt 44), dom av den 20 mars 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 46 och följande punkter samt punkt 52), dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33), och dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkterna 26 och 27)). Detta skulle kunna tala för att det ska ställas tämligen strikta eller mycket strikta krav på nödvändighet.
- 21 Det ska dock eventuellt beaktas att artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 utgör ett undantag från den princip som anges i artikel 4.1 i direktiv 77/388. Sådana

undantag från undantagen, som avvikande från undantagsbestämmelsen medför att huvudregeln återigen blir tillämplig ska inte heller när det gäller artikel 4 i direktiv 77/388 ges en restriktiv, utan en vid tolkning (se dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 60), och dom av den 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft (C-102/08, EU:C:2009:345, punkterna 67 och 68)), vilket i sin tur talar för en mer generös bedömning av huruvida avvikelsen är nödvändig.

- 22 Det behöver dessutom klargöras i vad mån rättssäkerhetsprincipen eller syftet att förenkla administrationen får beaktas vid bedömningen. Domstolen nämnde inte dessa i punkt 46 i domen i målet Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), och dessutom tjänar den skattemässiga enheten enligt nationell rätt inte till att förenkla administrationen, utan till att undvika onödigt administrativt arbete.
- 23 Den hänskjutande domstolen anser dessutom att rättssäkerhetsprincipen och den skattemässiga enhetens syfte i princip inte kan motivera att det ställs krav på integreringen när det gäller dess innehåll. Om man till exempel inte krävde en majoritet av rösterna för en finansiell integrering, utan lät det vara tillräckligt med en majoritet av andelarna, skulle detta kännetecken nämligen kunna fastställas minst lika rättssäkert som en majoritet av rösterna. Administrationen skulle förenklas och onödigt administrativt arbete i näringslivet skulle undvikas på precis samma sätt.

Tolkningsfrågan avseende artikel 4.1 och 4.4 första stycket i direktiv 77/388

- 24 Den hänskjutande domstolen anser att det är nödvändigt att hänskjuta ytterligare en tolkningsfråga beträffande artikel 4.1 och 4.4 första stycket i direktiv 77/388, eftersom det nationella synsätt som motiverar den skattemässiga enheten i begreppsmässigt, systematiskt och historiskt hänseende utgår från kännetecknet ”självständighet” och därför också skulle kunna vara rättfärdigat genom artikel 4.1 eller 4.4 första stycket i direktiv 77/388 som en tillåten tolkning eller kategorisering. Av detta följer **tolkningsfråga 4**, som ställs helt oberoende av tolkningsfrågorna 1–3.
- 25 Den tyska bestämmelsen om skattemässiga enheter var ursprungligen baserad på antagandet att det underordnade bolaget ”inte hade någon egen vilja”. Den ursprungliga motiveringen med osjälvständig ställning och avsaknad av ”egen vilja” har enligt den hänskjutande domstolens uppfattning tydliga paralleller med domstolens resonemang vid bedömningen av självständighet i dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 30 och följande punkter) och dom av den 29 oktober 2015, Saudacor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkterna 60, 63 och 67). Där utgick domstolen från att det förelåg en underordnad ställning (se domen i målet Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, punkterna 33, 34 och 36) och från att det fanns en organisatorisk koppling (domen i målet Saudacor, EU:C:2015:733, punkt 67).

- 26 Även när det gäller bedömningen av huruvida en fysisk person är självständig i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.4 första stycket i direktiv 77/388 är det fråga om en ”underordnad ställning” (se dom av den 27 januari 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18), dom av den 18 oktober 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, punkt 18 och följande punkter), och dom av den 13 juni 2019, IO (C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 32 och punkt 38 och följande punkter)).
- 27 Med hänsyn till domen i målet Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, punkt 35) anser den hänskjutande domstolen att det inte är uteslutet att ett rättfärdigande enligt unionsrätten av de (mycket strikta) kriterier för underordning som Tyskland har ställt upp när det gäller frågan huruvida det föreligger en skattemässig enhet, visserligen inte följer av artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388, men av artikel 4.1 och 4.4 första stycket i detta direktiv. Möjligen tillåter artikel 4.1 eller 4.4 första stycket i direktivet att Tyskland – så som föreskrivs i 2 § stycke 2 led 2 UStG – betraktar det underordnade bolaget som icke självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet, eftersom det är underordnat det dominerande bolaget.
- 28 Det är emellertid tveksamt om medlemsstaterna får bestämma i vilka fall en person typiskt sett ”inte har någon egen vilja” och därmed inte är självständig i den mening som avses i artikel 4.1 i direktiv 77/388. Detta sker i 2 § stycke 2 led 2 första meningen i den aktuella tyska mervärdesskattelagen.
- 29 EU-domstolen har slagit fast att det utgör ett legitimt mål för en lagstiftare att införa allmänna bestämmelser som de ekonomiska aktörerna lätt kan tillämpa och som de nationella myndigheterna lätt kan kontrollera, även om dessa bestämmelser i viss mån är vaga (se dom av den 24 februari 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punkterna 35 och 36), och dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkterna 57, 58 och 60)). Eftersom lagstiftning om vem som ska vara skattskyldig kan vara ekonomiskt betungande, måste de berörda kunna få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning, innan de ingår en transaktion (se dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72), och dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 48)).
- 30 Den kategorisering som Tyskland företar beträffande avsaknad av självständighet skulle därför kunna vara tillåten enligt unionsrätten. Om de tyska domstolarna, utan att utgå från i lag definierade kännetecken, gör den prövning – som är nödvändig enligt artikel 4.1 i direktiv 77/388 – av huruvida en juridisk person inte har någon egen vilja och därför mot bakgrund av den samlade situationen är osjälvständig, kan detta nämligen medföra att de agerande personerna svävar i ovisshet om sina skyldigheter i skattehänseende.
- 31 Den hänskjutande domstolen har inte bortsett från att självständighetskriteriet i artikel 4.1 i direktiv 77/388 är ett unionsrättsligt begrepp, vilket ger upphov till

frågan huruvida även den nationella lagstiftaren eventuellt har befogenhet att kategorisera.

- 32 Något som kan tala för detta är en systematisk tolkning, eftersom artikel 4.4 första stycket i direktiv 77/388 också utgår från ett ”anställningsförhållande”, och en underordnad ställning innebär att självständighet saknas. Detta skulle kunna ge uttryck för en allmän rättsuppfattning.
- 33 Dessutom kan en historisk tolkning tala för detta. Det kan nämligen följa av bilaga A2 till direktiv 67/228 att den skattemässiga enheten var ett fall av avsaknad av självständighet. Bilaga A till direktiv 67/288 tycks ha tjänat till att i unionsrätten rättfärdiga bland annat Tysklands bestämmelse om skattemässiga enheter. Detta skulle fortfarande kunna ha betydelse.
- 34 Slutligen talar artikel 4.4 andra stycket i direktiv 77/388 inte emot en sådan tolkning, och bestämmelsen förlorar i synnerhet inte sitt syfte. Det finns nämligen mycket stora skillnader i den där föreskrivna gemensamma beskattningen av medlemmarna i en mervärdesskattegrupp och en tysk skattemässig enhet både när det gäller det faktiska förhållandet och rättsföljderna